

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
Curso de Pós-Graduação em Controladoria

AMANDA DE SOUZA CONDELLO

**OS TRIBUTOS E AS PRÁTICAS DE GESTÃO TRIBUTÁRIA**

CURITIBA  
2016

AMANDA DE SOUZA CONDELLO

## **OS TRIBUTOS E AS PRÁTICAS DE GESTÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Prof. Orientador: MSc. Luiz Carlos de Souza.

CURITIBA

2016

## RESUMO

Este trabalho, de forma predominantemente qualitativa, expõe a importância da atividade de gestão tributária, tendo em vista a complexa e elevada carga tributária brasileira incidente sobre as empresas e as constantes alterações da legislação, que por sua vez exige cada vez mais senso crítico e atualização dos profissionais da área. De acordo com o levantamento bibliográfico, define-se tributo e suas espécies, sendo estes a base do conhecimento do gestor tributário e portanto, se faz necessário bom entendimento dos mesmos. Destaca-se os impostos diretos e indiretos por serem as duas principais categorias as quais os impostos são classificados, com uma breve apresentação dos principais impostos de competência federal, estadual e municipal. Conceitua-se a gestão tributária e elenca-se suas principais fontes de informações, dispostas na legislação tributária. Destaca-se ainda os elementos fundamentais que compõem a regra matriz de incidência do tributo, os quais demonstram o caminho jurídico que o tributo percorre, apresentando brevemente os conceitos de fato gerador, obrigação principal, obrigação acessória, lançamento e crédito tributário. Apresenta-se o planejamento tributário como um dos meios pelos quais busca-se atingir os objetivos definidos pela gestão tributária. Expõem-se as diferenças entre elisão, evasão e elusão fiscal. Por fim, apresenta-se os benefícios identificados pelas boas práticas da gestão tributária.

Palavras-chave: Gestão tributária; tributos; fato gerador; planejamento tributário;

## **ABSTRACT**

This paper, predominantly a qualitative research, raises the importance of tax management, taking into account the complex and extremely high Brazilian tax burden on businesses and the frequent changes on the tax legislation, which demands more and more of a critical sense and the professionals to be always up-to-date when it comes to their field of work. According to the bibliographic search, tax and its strands are the basis of the knowledge tax managers should master, therefore the good understanding of those is fundamental. This work enlightens direct and indirect taxes, as these are the main taxes categories, there is also a brief description of the most impacting federal, state and municipal taxes. Tax management is then defined and the main sources of information are listed, as described at tax legislation. Highlights the principal factors that structures the former rule of the tax incidence, which demonstrates the legal way of the tax flow. In short, this paper also describes taxable event, main obligation, accessory obligation, booking entries and tax credit concepts. This search introduces tax planning as a way to accomplish the objectives defined by tax management, compares tax sheltering and tax evasion and finally presents the benefits of good tax management practices.

**Keywords:** Tax management, taxes, taxable event, tax planning;

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	5
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	5
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA	6
1.3 OBJETIVOS	6
1.3.1 Objetivo geral	6
1.3.2 Objetivos específicos	6
1.4 JUSTIFICATIVA	6
<b>2. ESTRUTURA DO REFERENCIAL TEÓRICO</b>	7
2.1 CONCEITO DE TRIBUTO	7
2.1.1 Espécies de tributos	7
2.1.1.1 Impostos	8
2.1.1.2 Taxas	8
2.1.1.3 Contribuições de melhoria	9
2.1.1.4 Contribuições especiais	10
2.1.1.5 Empréstimos Compulsórios	10
2.1.2 Impostos diretos e indiretos	10
2.2 GESTÃO TRIBUTÁRIA	12
2.2.1 Conceito de gestão tributária	12
2.2.2 Fontes da gestão tributária	13
2.2.3 Regra Matriz de Incidência do Tributo	14
2.3.1 Planejamento tributário	16
2.3.1.1 Planejamento tributário aplicado ao método de tributação	18
2.3.2 Elisão, Evasão e Elusão Fiscal	18
2.3.3 Benefícios da gestão tributária	19
<b>3. METODOLOGIA – CLASSIFICAÇÃO E PROCEDIMENTOS</b>	20
<b>4. CONCLUSÃO</b>	21
<b>REFERÊNCIAS</b>	22

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A complexidade da realidade tributária brasileira exige do profissional atuante desta área atualização constante, sendo necessário acompanhar as mudanças da legislação, ler e interpretar normas que regem o sistema tributário, no entanto, o grande volume de informações e as muitas obrigações acessórias que devem ser entregues, acabam dificultando a aplicação de práticas relativas a gestão tributária, os profissionais acabam por cumprir suas rotinas e recolhimento dos tributos de forma imprecisa ou incorretas por falta de tempo para dedicar-se ao estudo das legislações pertinentes.

Diante dos muitos tributos exigidos em nosso país, muitas operações podem tornar-se inviáveis e cabe ao administrador e/ou profissional responsável pelo setor de tributos, demonstrar a possibilidade da continuidade de determinados produtos e serviços, através da redução de custos e mantendo um preço ao qual o mercado consumidor deseja pagar.

O mundo globalizado, o mercado competitivo e o pesado ônus tributário que sufoca as empresas requer do profissional da contabilidade, a todo instante, práticas de gerenciamento eficazes para preservar a continuidade do empreendimento. Procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos e ao mesmo tempo estar atento às mudanças da legislação é uma necessidade imprescindível para maximização dos lucros das empresas, para manutenção dos negócios e melhorar os níveis de empregos. (MARTINEZ, 2002).

Segundo Siqueira (2011, p.136), o profissional da Contabilidade, devido à sua afinidade com os tributos, ocupa lugar de destaque na gestão tributária das empresas, contudo, este é um tema que interessa não apenas aos contadores ou profissionais da área de tributos, mas sim a todos que se beneficiam da economia fiscal-tributária.

Enquanto não houver consenso dos debates e propostas relacionados à reforma do atual sistema tributário e mudanças efetivas, a gestão tributária, com vistas à economia fiscal tributária, torna-se tarefa indispensável aos agentes econômicos, podendo significar sua permanência em mercados altamente competitivos.

De acordo com Soares (2008, p.17), “com a crescente aplicabilidade de dezenas de impostos, taxas e contribuições, as empresas necessitam concentrar seus esforços na melhor forma de gerenciar tais tributos.”

Diante do exposto, levantamos o questionamento que se segue para o desenvolvimento da presente monografia.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Qual a importância da Gestão Tributária no auxílio à organização de obrigações fiscais e otimização da carga tributária brasileira?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo geral

O principal objetivo deste trabalho é destacar, por meio de estudo da literatura e de trabalhos acadêmicos, a importância da Gestão Tributária dentro das organizações.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos, este trabalho pretende:

- Apresentar a definição de tributo e suas espécies;
- Apresentar as conceituações de impostos diretos e indiretos;
- Elencar as principais práticas na Gestão Tributária.
- Evidenciar os ganhos com um controle eficiente dos custos tributários;

## 1.4 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa se justifica mediante a necessidade como profissional da área tributária de constante aperfeiçoamento e conhecimento que, proporcionado através da revisão bibliográfica deste trabalho, possa contribuir com efetivos controles

e a minimização de riscos no gerenciamento das obrigações tributárias, refletindo consequentemente em redução dos custos da empresa em que estiver atuando.

## **2. ESTRUTURA DO REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 CONCEITO DE TRIBUTO**

Grzybovski, Denize e Hahn (2006) expõem que está limitado à definição das competências tributárias o sistema tributário nacional, constando no Código Tributário Nacional (CTN) os conceitos e definições.

O art. 3º do CNT define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O conceito geral de tributo, de acordo com Souza (1981, p.161), é “a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das atividades próprias do Estado”.

Ainda de acordo com Grzybovski, Denize e Hahn (2006, p.847), “o tributo é a participação obrigatória do indivíduo, da empresa e da instituição para o financiamento dos gastos do ente tributante para a manutenção e a prestação de serviços públicos”.

Conforme Siqueira (2011), a definição de tributo deve ser bem entendida pelo gestor tributário, para que possa distinguir essa figura jurídica de outros institutos, definir a forma de pagamento e identificar os requisitos à sua instituição e cobrança.

#### **2.1.1 Espécies de tributos**

O art. 5º do CNT define tributos como impostos, taxas e contribuições de melhoria, ainda assim, Soares (2008) expõe que existem várias doutrinas referentes as classificações tributárias e, de acordo com Pohlmann (2012), apesar dessas várias doutrinas, predomina-se aquela que leva em conta o texto constitucional vigente, com a classificação em cinco espécies de tributos, incluindo as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.



### 2.1.1.1 Impostos

De acordo com o art. 16 do CNT “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, Soares (2008, p. 46) afirma que será denominado imposto:

(...) quando estivermos em face de um tributo cujo fato gerador independe de qualquer atividade específica do estado, relativamente ao contribuinte, como, por exemplo, circular mercadoria, industrializar produtos, exportar mercadorias, ser proprietário de um imóvel etc.

Siqueira (2011) descreve que o Título III do Livro I do CNT, trata dos impostos, classificando-os conforme a incidência em:

- i) Impostos sobre o comércio exterior, que contemplam o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE);
- ii) Impostos sobre o patrimônio e a renda, que contemplam o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITCD) e Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR).
- iii) Impostos sobre a produção e a circulação, que contemplam Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) e Imposto sobre circulação de mercadoria e serviços (ICMS);
- iv) Impostos especiais que contemplam os impostos extraordinários, as taxas e as contribuições de melhoria.

### 2.1.1.2 Taxas

Em seu art. 77, o CNT conceitua taxa como:

As taxas cobradas pela União, Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Ainda de acordo com o CNT, a base de cálculo, bem como o fato gerador das taxas, não podem ser os mesmo aos utilizados no cálculo dos impostos, assim como não pode ser calculada em função do capital das empresas.

Soares (2008, p. 46) expõe que a “característica da taxa reside na materialidade de seu fato gerador em relação à “atuação estatal diretamente referida ao contribuinte”, em forma de contraprestação de serviço”. Sendo a taxa uma espécie de contrapartida do contribuinte frente à um serviço prestado pelo ente público, como por exemplo, taxa de coleta de lixo, taxa de licença de instalação e funcionamento.

### 2.1.1.3 Contribuições de melhoria

O conceito legal de contribuições de melhoria consta no art. 81 do CNT:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

De acordo com o Decreto 195/67, que dispõe sobre a cobrança da contribuição de melhoria, a contribuição têm como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado em áreas onde obras públicas as beneficiaram direta ou indiretamente.

A contribuição é devida quando as obras públicas se tratarem de: abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas; construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos; construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema; serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública; proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação; construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem; construção de

aeródromos e aeroportos e seus acessos; aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

#### 2.1.1.4 Contribuições especiais

Pohlmann (2012) expõe que as constituições especiais são tributos vinculados pela finalidade a que se destinam, sendo estas subdivididas em contribuições sociais gerais, de seguridade social, de previdência e assistência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

De acordo com o art. 149 da Constituição, “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

#### 2.1.1.5 Empréstimos Compulsórios

São tributos restituíveis e vinculados à despesa que fundamentou sua instituição. De acordo com o art. 15 do CNT, somente a União pode instituir empréstimos compulsórios, nos casos excepcionais de guerra externa, ou sua iminência, calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis e, conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Complementando o disposto no CNT, o art. 148 da Constituição classifica os empréstimos compulsórios em extraordinários e de investimentos:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, correntes de calamidades públicas, de guerra ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

#### 2.1.2 Impostos diretos e indiretos

O presente trabalho tem por um de seus objetivos apresentar as conceituações das duas principais categorias as quais os impostos são classificados: diretos e indiretos.

Os impostos diretos referem-se a todos os tributos com base nos rendimentos derivados do trabalho, como por exemplo, salários, ordenados e honorários, e tributos derivados do capital e da propriedade, como juros, lucros e alugueis, assim como aqueles que tem como base a herança de bens e outros (Cano, 1998).

Os impostos diretos são os que, proporcionalmente aos níveis de rendimentos ou de propriedade das pessoas, incidem sobre a renda e a riqueza (patrimônio) progressivamente, ou seja, a alíquota aumenta à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores, mantendo uma relação positiva com o nível de renda. Nesse tipo de tributo, a pessoa responsável por recolher o imposto também arca com seu ônus.

Exemplos de impostos diretos:

- Imposto predial e territorial urbano – IPTU;
- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA;
- Imposto de renda de pessoa física – IRPF;
- Imposto de renda de pessoa jurídica – IRPJ;

De acordo com Siqueira (2011, p. 153), do ponto de vista da arrecadação, o IRPJ é o imposto mais importante para a União. É um tributo federal incidente sobre as pessoas físicas e jurídicas, que auferiram renda e proventos de qualquer natureza.

- Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.

Os impostos indiretos referem-se ao ônus tributário sobre a produção, a circulação, o consumo, as exportações e importações, desta forma, o sentido básico destes impostos é a tributação sobre os atos de produção e utilização de bens e serviços.

Segundo Marquezini (2005, p. 38) “os impostos indiretos são aqueles que recaem sobre a produção e seus custos podem ser transferidos para os consumidores (...)”.

Os impostos indiretos são tidos como do tipo regressivo, aqueles em que a alíquota diminui à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores, uma vez que onera para todos os níveis de renda da sociedade, os bens essenciais com

alíquotas uniformes (Marquezini, 2005). Não levam em consideração os níveis de rendimento das pessoas e sim o valor pago pela utilização de um bem ou serviço.

Exemplos de impostos indiretos:

- Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS;

Conforme Marquezini (2005, p. 39), o ICMS têm grande participação do total de impostos arrecadados no país. Suas regras, definidas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) desde a Constituição de 88, são complexas devido às 27 legislações estaduais diferentes.

- Imposto sobre produtos industrializados – IPI;

A complexidade do IPI, imposto sobre o valor agregado que atinge produtos industrializados, está relacionada a criação de diferentes alíquotas e isenções de acordo com a essencialidade do produto. O princípio da essencialidade determina que, quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributária incidente sobre o produto.

- Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS;

Referente ao ISS, compete a cada município sua arrecadação ou isenção. De acordo com Marquezini (2005, p. 39) “a diferenciação entre as alíquotas pode definir a viabilidade econômica de uma empresa de serviços”.

- Contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS;
- Programa de integração social – PIS;

O PIS e a COFINS também têm grande peso dentre os tributos cobrados no país, pois são impostos calculados sobre a totalidade da receita ou faturamento gerado pela pessoa jurídica.

- Imposto sobre importação – II;

“Os impostos sobre a importação obedecem às alíquotas definidas na Tarifa Externa Comum (TEC), a qual tenta uniformizar, entre os integrantes do Mercosul, as alíquotas dos produtos importados.” (MARQUEZINI, 2005, p.39).

## 2.2 GESTÃO TRIBUTÁRIA

### 2.2.1 Conceito de gestão tributária

Siqueira (2011) define gestão tributária como atividade que tem por fim prevenir possíveis custos que decorram da falta de planejamento tributário, de erro e

descumprimento de obrigações acessórias e da falta de eficácia na administração do crédito tributário nas situações em que este possa vir a deixar de existir.

Gestão tributária é uma ferramenta que atua de forma preventiva em todas as etapas do caminho jurídico percorrido pelo tributo, devendo ser utilizada em todos os ramos de negócios, independentemente do tamanho que este venha a apresentar.

Para Warren, Reeve, Duchac e Padoveze (2009), a gestão tributária, fundamentada em um sistema de informação de gestão de tributos, representa a administração dos tributos na busca do menor impacto financeiro para a empresa.

## 2.2.2 Fontes da gestão tributária

As fontes de informações necessárias à gestão tributária estão dispostas na legislação tributária que, conforme art. 96 do CNT, é composta pelas leis, decretos, normas complementares, tratados e convenções internacionais. Diante da amplitude e complexidade da legislação, o gestor se depara ainda com o dinamismo das frequentes alterações, exigindo do profissional constante atualização.

Conforme exposto por Soares (2008), o contador deve analisar quais dispositivos da legislação tributária estão de acordo com as atividades da empresa para qual trabalha, sendo de suma importância que este profissional conheça os tributos que incidem sobre estas, para que possa interpretar de forma assertiva as leis que contribuam para uma boa gestão tributária.

Siqueira (2011) reitera essa ideia ao expor que, a figura do gestor deve conhecer a legislação de cada tributo buscando possibilidades legais com vistas à redução dos custos fiscais e, para tanto, deve utilizar de seus conhecimentos e criatividade em situações objeto de gestão tributária, compreendendo o conceito de cada figura jurídica.

Diante de tanta informação, conhecer as duas principais fontes do ordenamento jurídico tributário devem formar a base de conhecimento do gestor tributário: a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário de 1966.

A CF não cria tributos, ela dispõe sobre o poder de tributar, traçando limites fiscais e a distribuição entre as esferas federal, estadual e municipal. Em sua seção II, encontram-se os princípios constitucionais tributários, todos indispensáveis ao gestor tributário, pois eles impõem regras para que os tributos sejam exigidos ou sofram acréscimos, limitando o poder de tributar do próprio Estado, devendo o gestor

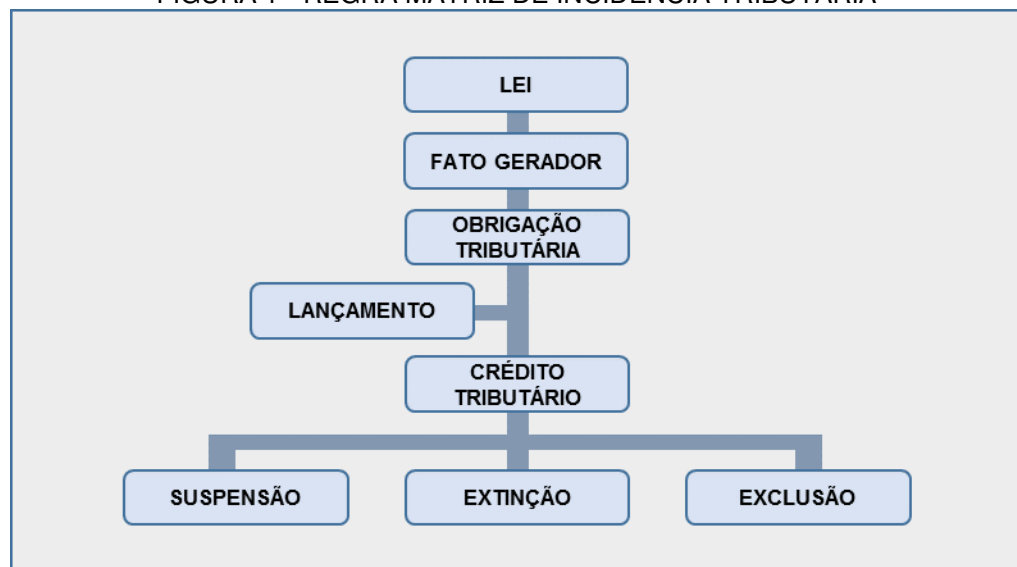
saber discernir quando da criação de um tributo ou o seu aumento for decorrente de alguma norma que represente inconstitucionalidade.

O Código Tributário Brasileiro (CTN) é regido pela Lei 5.172/1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

### 2.2.3 Regra Matriz de Incidência do Tributo

Siqueira (2011) entende que a essência da gestão tributária está nos elementos fundamentais que compõem a Regra Matriz de Incidência do Tributo (RMIT), normatizados pelo CTN e que demonstram o caminho jurídico que o tributo percorre, conforme (FIGURA 1):

FIGURA 1 - REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA



FONTE: Adaptado de SIQUEIRA (2011).

Sugere que a leitura da RMIT pode ser feita da seguinte forma: a lei cria o tributo e na ocorrência do fato gerador, fica definida a obrigação tributária. Com o lançamento surge o crédito tributário ao qual fica sujeito a deixar de existir no caso de suspensão, extinção ou exclusão.

Conforme art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, desta forma, uma vez que a situação ocorrer concretamente, surge a obrigação principal que tem por objeto

o pagamento de tributo ou a penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito tributário decorrente desta obrigação.

Já o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, desta forma, a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária ao qual prevê prestações ao fisco, conforme seu interesse de arrecadação ou de fiscalização dos tributos. Cabe ao gestor tributário garantir que as obrigações acessórias sejam rigorosamente cumpridas, tendo em vista que o não cumprimento pode caracterizar sonegação fiscal, podendo gerar autos custos à entidade ou até mesmo inviabilizar o negócio.

Siqueira (2011) entende que o fato gerador é de extrema importância no que tange ao planejamento e gestão tributária e por tanto é imprescindível conhecer sua estrutura, sendo ela composta por cinco elementos necessários à formalização do tributo: i) material, ii) temporal, iii) espacial, iv) pessoal e v) dimensível. Com base nestes elementos é possível definir estratégias eficientes na gestão dos tributos como por exemplo, postergar o fato gerador em determinadas situações e consequentemente postergar obrigações tributárias, ou ainda, optar por um local onde terá menor ônus fiscal ou maior benefício ao analisar incentivos fiscais e as diferentes legislações estaduais e municipais.

Para a constituição do crédito tributário, o lançamento tributário deve ocorrer, seja de forma administrativa ou por via judicial para depois ser exigido do sujeito passivo. O conceito legal de lançamento é dado pelo art. 142 do CTN como:

(...) o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

De acordo com Fabretti (2008), o crédito tributário corresponde ao título representativo do direito do Estado de cobrar tributo, ou seja, de exigir do sujeito passivo o pagamento do objeto da obrigação tributária principal. Esse direito decorre da realização do fato gerador por parte do sujeito passivo. A partir do momento em que alguém realiza a hipótese prevista em lei, ou hipótese de incidência tributária, instaura-se a relação jurídica tributária. Tal relação será entre a pessoa política competente para arrecadar o tributo (sujeito ativo/credor) e a pessoa que realizou o



fato gerador ou que tem responsabilidade de recolher o tributo (sujeito passivo/devedor, como contribuinte ou responsável).

A ocorrência do crédito tributário não significa o término da gestão tributária, como afirma Siqueira (2011), uma gestão eficiente deve manter-se focada nas questões tributárias até que ocorra a prescrição ou a decadência, tendo em vista que ainda pode ocorrer as situações que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, seja através da suspensão, extinção ou exclusão deste.

Diante dos erros e excessos que o Fisco possa cometer, sob o ponto de vista da gestão tributária, o contribuinte que se sentir lesado ou não concordando com alguma obrigação, pode recorrer a um recurso administrativo, podendo ou não lograr êxito. A equipe de gestão tributária é importantíssima para embasar e encaminhar o problema ao abrir o processo.

Diante do exposto, antes do fato gerador e depois dele, o gestor tributário deve manter o foco em todos os elementos fundamentais que compõem a RMIT.

### 2.3.1 Planejamento tributário

O planejamento tributário, consiste na execução e construção de um plano tributário, visando atingir os objetivos da gestão tributária, mas com as características do planejamento, que buscam identificar ações futuras antecipadamente, conseguindo prever os seus riscos e erros corrigindo-os e auferindo os melhores resultados. Desta forma, destaca-se que a gestão tributária contempla o planejamento tributário, não devendo ser confundida com este.

Segundo Machado (2006, apud SOARES, 2008), a competitividade nos negócios requer cada vez mais esforços sob o ponto de vista estratégico das empresas. Quando reduzidos, os tributos tornam-se uma vantagem competitiva e estratégica, neste aspecto que o planejamento tributário deve ser visto pelos gestores, cabendo à estes, observarem as limitações previstas na legislação tributária e delinear as estruturas e formas legítimas para suas operações industriais e mercantis.

Quando uma empresa opta pelo planejamento, geralmente acaba por obter certa vantagem competitiva no mercado. Estrategicamente poderá reduzir seus custos tributários e conseqüentemente aumentar seu lucro líquido, bem como diminuir a necessidades de recursos à curto prazo, obtendo vantagem na formação do preço de venda.

De acordo com Siqueira (2011), o planejamento tributário é uma atividade de gestão tributária realizada antes da ocorrência do fato gerador, como estratégia para que este não ocorra. Para tanto, na elaboração de um sistema de planejamento tributário é indispensável que se leve em consideração todos os tributos incidentes na operacionalização da entidade (aquisição, produção e comercialização).

Uma vez que o fato gerador tenha ocorrido, não cabe mais falar de planejamento tributário, embora, ainda seja possível identificar situações objeto de gestão, buscando-se por meio de atitudes lícitas evitar, diminuir ou postergar, o procedimento mais vantajoso do ponto de vista fiscal.

De acordo com Lisboa *et. al.* (2011, apud Zittei *et. al.*, 2014) são três as finalidades do planejamento tributário:

- Evitar a incidência do tributo, através de medidas gerenciais afim de evitar a ocorrência do fato gerador do mesmo.
- Reduzir o montante do tributo, buscando meios legais que garantam a diminuição do ônus tributário, como por exemplo, reduzindo a alíquota ou a base de cálculo do tributo.
- Retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar (adiar) o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multa.

De acordo com Amaral (2001, apud Oliveira, 2005), ao realizar planejamento tributário é necessário fazer uma análise econômico-financeira, adotando procedimentos que visem maximizar o resultado do mesmo. Também se faz necessária uma análise jurídica, pois a compensação de qualquer crédito deve ter embasamento legal. Análise fiscal, prevenindo fiscalizações ao manter as obrigações acessórias em ordem. E por fim, uma análise fisco-contábil, buscando maior lucro e menor risco.

Para Amaral (2001, apud Oliveira, 2005), há três tipos de planejamento tributário:

- Preventivo, que consiste no acompanhamento e cumprimento da legislação;
- Corretivo, onde se estudam alternativas para correção do erro identificado;

- Especial, decorrente de algum fato novo, como no caso de abertura de uma filial, reestruturação de empresas etc.

Para Bisolo (2012), a realização de análises na área tributária exigem do gestor um conhecimento amplo de todos os aspectos da legislação pertinente, tornando-se um grande desafio, no qual é possível aprimorar os conhecimentos e exercer a habilidade criativa na construção das análises.

Ainda de acordo com o referido autor, existem diversas formas para realizar análises no que se refere ao planejamento tributário, porém cada uma possui suas particularidades e sua aplicabilidade.

Neste sentido Soares (2008, p. 124), complementa esta ideia quando afirma que, “o planejamento pode ser desenvolvido em qualquer empresa, desde que esta seja compatível com o tipo de operações, tamanho das receitas, incentivos fiscais, pagamentos de juros sobre capital, arrendamento mercantil.”

#### 2.3.1.1 Planejamento tributário aplicado ao método de tributação

A presente pesquisa não possui enfoque na aplicabilidade do planejamento tributário para o cálculo do IRPJ e CSLL, contudo, a escolha do método de tributação mais adequado à realidade do negócio, é determinante no resultado financeiro da empresa, podendo refletir em maior lucratividade empresarial, por tanto, deve ser considerado na busca de uma gestão tributária eficaz. (BISOLO, 2012).

Castro et al. (2007, apud Bisolo, 2012) explica que, seja por opção do contribuinte ou por determinação legal, as pessoas jurídicas são tributadas por uma das formas de apuração do IRPJ e da CSLL nas seguintes modalidades: simples nacional, presumido, arbitrado ou real.

Com base nos controles e informações contábeis é possível realizar uma análise comparativa entre os regimes de tributação, com intuito de definir qual regime de contribuição é menos oneroso para o resultado da empresa.

#### 2.3.2 Elisão, Evasão e Elusão Fiscal

Conforme Siqueira (2011), a elisão fiscal é legítima e lícita, pois resulta da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei. Afirma que existem duas espécies de elisão fiscal: aquela decorrente da própria lei, ao qual propõe ao

contribuinte benefícios fiscais, levando-o a economia tributária e, a espécie que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei, ao qual o contribuinte opta por alternativas que lhe impõem menor ônus e que a lei não proíbe, como por exemplo, a escolha do regime de tributação.

Planejamento tributário e elisão fiscal são sinônimos, contudo, não deve-se confundir estes conceitos com o da evasão fiscal, conforme explica Huck (1997, p. 57):

Se o objetivo declarado da elisão é a busca de uma economia tributária, estruturando-se o negócio de forma aparentemente legal, havendo uma preocupação do agente em cercar seu negócio com um véu de licitude, na evasão, por outro lado, supõe-se que o agente está informado de que foge ao imposto pelo caminho do ilícito e da fraude. Na evasão, o contribuinte procura maximizar seu ganho ou vantagem, contrapondo-os numa relação custo / benefício com o risco que corre. Nesse processo, o indivíduo analisa o nível de ganhos que obterá com o não pagamento ou pagamento a menor do imposto, jogando-o contra o maior ou menor risco de essa operação vir a ser detectada pelo Fisco. O risco, no caso, é representado pelo custo que poderá incorrer com penalidades e multas decorrentes de uma eventual autuação fiscal. Não seria exagero acrescentar-se a esse custo a insegurança psicológica inerente aos que em sua consciência violam a lei.

De acordo com Moreira (2008), a evasão fiscal é caracterizada pelas práticas de sonegação, fraude e simulação. Ocorre quando o contribuinte omite a ocorrência do evento tributável, seja ele total ou parcial, caracterizando manobras ilícitas, de ocultação e falsificação com intuito de pagar menos tributos. Por tanto, a evasão fiscal é resultado de ação ilícita, punível com pena restritiva de liberdade e de multa pecuniária. Os gestores devem preocupar-se no sentido de realizar o planejamento tributário corretamente para que este não resulte em uma evasão fiscal.

Siqueira (2011) afirma que elusão fiscal consiste no afastamento, total ou parcial, da incidência, mediante atos com “aparência” de licitude, mas nos quais não há causa negocial, por exemplo, simulação ou fraude. Ocorre quando o contribuinte simula determinado negócio jurídico, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, adotando meios artificiosos e atípicos, para não pagá-lo, também conhecido como elisão ineficaz, pois possibilitaria que o fisco descobrisse a ação e lançasse o tributo que era para ser isento.

### 2.3.3 Benefícios da gestão tributária

Markus (2015) afirma que possuir uma boa gestão tributária traz inúmeros benefícios para a organização, dentre os quais a redução dos custos, menos autuações fiscais e maior competitividade.

A partir do enquadramento tributário da empresa e da busca por incentivos ou isenções fiscais, um planejamento bem realizado pode garantir menor custo do empreendimento, devido a menor incidência de tributos, mas também há uma melhora significativa na geração de informações fiscais, pois com o mapeamento das operações da empresa, previne-se contra eventuais erros nos lançamentos dos eventos tributários, e consequentemente no preenchimento e envio das obrigações acessórias, acarretando em ganho de tempo com a redução de ajustes nos registros fiscais.

As obrigações tributárias de uma empresa incidem sobre sua renda, sobre o consumo e sobre o patrimônio, além das taxas de funcionamento para alguns empreendimentos. Com essa variedade, a gestão tributária é essencial para deixar tudo de acordo com a legislação e, evitando autuações e multas punitivas, decorrentes de erros ou transgressões legais.

### **3. METODOLOGIA – CLASSIFICAÇÃO E PROCEDIMENTOS**

A presente pesquisa classifica-se como qualitativa quanto à abordagem do problema, uma vez que não emprega um instrumento estatístico como base na análise do mesmo.

Quanto aos objetivos, este trabalho apresenta uma pesquisa descritiva.

Quanto aos procedimentos classifica-se como pesquisa bibliográfica, ao qual utiliza-se da revisão da literatura, tendo como principal fonte os livros, artigos de revistas especializadas, dissertações e a legislação brasileira.

#### **4. CONCLUSÃO**

A carga tributária brasileira configura uma das maiores do mundo, por tanto, os tributos representam uma grande parcela dos custos das empresas. Desta forma, torna-se imprescindível ao gestor estudar os dados da organização visando o menor ônus possível.

Identificou-se as fontes de estudo, bem como a necessidade de aplicabilidade das boas práticas da gestão tributária, que podem ser adotadas por todas as empresas, independentemente do seu porte, pois a única forma de saber qual é a melhor opção tributária é através de planejamento, onde serão analisadas todas as particularidades do negócio.

Destacou-se a importância da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional na atividade da gestão tributária pois, todos os regulamentos subsequentes devem respeitar o que dispõe estes textos.

Elencou-se ainda as questões de incidência do fato gerador, descrevendo as etapas da matriz de incidência na qual a gestão tributária demonstra-se como atividade preventiva, destacando-se como uma ferramenta tão ou mais importante que qualquer outro tipo de gestão estratégica.

Buscou-se neste trabalho responder a principal questão de pesquisa, sendo ela: “Qual a importância da gestão tributária no auxílio à organização de obrigações fiscais e otimização da carga tributária brasileira?”. A partir deste questionamento, foi possível afirmar que, quando uma empresa prima pela boa gestão e planejamento tributário, há perspectiva de ganhos significativos quando comparada aos seus concorrentes, geralmente acarretando em vantagem competitiva no mercado.

A partir deste trabalho, recomenda-se um estudo de caso com o objetivo de aprofundamento do tema, bem como fortalecer as informações contidas nesta pesquisa.

## REFERÊNCIAS

BISOLO, Tanise. Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria. **Revista de Administração IMED**. Rio Grande do Sul, n. 2, p. 195-206, jan. 2012. Disponível em: <<http://spell.org.br/documentos/ver/31783/planejamento-tributario--estudo-do-regime-tributario-menos-oneroso-para-industria>>. Acesso em: 01 jun. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei n.º 5.172/66. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional e Legislação Complementar**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CANO, Wilson. **Introdução à economia: uma abordagem crítica**. São Paulo: Fundação Editora da UNESP, 1998.

DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**. Blumenau, v.2, n.4, p.01-13, Sem II. 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Rev. Adm. Pública**. v.40, n.5, p.841-864, 2006. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/6861>>. Acesso em: 12 jan. 2016.

MACHADO, Julio Henrique. **Planejamento tributário**. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/component/artigos/planejamento-tributario?Itemid=>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

MARKUS, Leandro. **Os benefícios da gestão tributária na geração de informações fiscais**. Disponível em: <<http://www.leandromarkus.com.br/consultoria-tributaria/os-beneficios-da-gestao-tributaria-na-geracao-de-informacoes-fiscais/>>. Acesso em: 01 jun. 2016.

MARQUEZINI, Simone Vilela. Sistema tributário nacional: os descaminhos das últimas reformas. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 4, n. 1, p. 35-44, 2005.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva**. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br>>. Acesso em: 10 out. 2015.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal**. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/10/O-Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>>. Acesso em: 24 mar. 2016.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. 1. ed. Curitiba: Iesde Brasil S/A, 2012.

SIQUEIRA, Alexandre D. Gestão Tributária. **Revista CEPPG**. Paraná, n. 24, p. 136-157, jan. 2011.

SOARES, Moacir José. **Gestão Tributária - Um Estudo sobre a Prática de Planejamento Tributário adotada por Indústrias Paranaenses**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D011.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; LUCIANO, Daniela; CUNHA, Maurício Lopes da; LUGOBONI, Leonardo Fabris. A vantagem financeira obtida por empresas no setor agrícola quando do pagamento da remuneração dos acionistas com juros sobre capital próprio. **Revista de Administração IMED**. Rio Grande do Sul, n. 4, p. 20-35, jan. 2014. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/raimed/article/view/430>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

Warren, C. S., Reeve, J. M., Duchac, J. E., & Padoveze, C. L. **Fundamentos de Contabilidade: Aplicações**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.